

ورقة بحثية

نموذج مقترن لتعزيز قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

دكتور

محمد عبد الفتاح إبراهيم

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة المنوفية

مقدمة:

تلعب المراجعة الداخلية دوراً حيوياً في التأكيد على مدى بقاء ونمو وإستمرار منظمات الأعمال، حيث تختص بفحص مقومات النظام المحاسبي لهذه المنظمات للوقوف على مدى قدرة هذه المقومات في تحقيق وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي بكفاءة عالية، كما تختص بإختبار مدى دقة المعلومات المالية والتشغيلية وفحص الجدوى الاقتصادية للعمليات والتأكد من كفايتها وفعاليتها وإختبار مدى الالتزام بالقوانين والنظم والسياسات والأوامر الإدارية الموضوعة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين) ^(١).

وقد مررت المراجعة الداخلية بعد إنشاء مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٤١م وحتى اليوم بتطور ملموس في مفهومها وأهدافها وأنشطتها ومعايير ممارستها المهنية.

ولعل ما إنتهت إليه العديد من الدراسات المحاسبية في هذا الصدد (Chambers, 1981; chambers & Selim, 1991 ; Moore, 1997; Jeffords et al, 1998; Mike, 2004) ^(٢) يؤكد التطور الملموس في أنشطة المراجعة الداخلية التي انتقلت من مجرد فحص النشاط المالي إلى فحص النشاط التشغيلي كما انتقلت من تقييم آداء إدارة النشاط إلى تقييم القيمة الاقتصادية للمنظمة بدلالة مدى فعالية قرارات الاستثمار والتمويل من ناحية ومدى القدرة في التعامل مع المخاطر المالية ومخاطر الأعمال من ناحية أخرى.

وفي المقابل فقد بذلت محاولات جادة من قبل المجامع العلمية والمنظمات المهنية لتعظيم قيمة أنشطة المراجعة الداخلية وتطوير الدور التقليدي للمراجع الداخلي لضمان تحقيق جودة مقبولة في مخرجات الفحص والتحليل والتقييم للممارسات الإدارية وذلك في إطار مجموعة معايير مهنية المراجعة الداخلية التي اقرها مجمع المراجعين الداخليين بأمريكا " IIA " عام ١٩٧٨م والتي تم تعديليها عام ١٩٩٣م والتي تدور حول الاستقلال والكفاءة المهنية ونطاق العمل وأداء العمل وإدارة وظيفة المراجعة الداخلية.

وعلى الرغم من اتساع دائرة أنشطة المراجعة الداخلية وتطوير معايير ممارستها المهنية على النحو السابق، إلا أن العديد من منظمات الأعمال قد تعرض إلى التعثر والفشل المالي والتصفية والإفلاس بفعل ضعف رقابة إدارة الشركات التي قد تقوم بتوظيف أصول هذه الشركات في إستخدامات تحقق مصالحهم الذاتية على حساب المساهمين والأقلية والعاملين

والعملاء وال媦دين واقتاصاد الدولة ومصالح المجتمع بوجه عام، ولا شك أن هذه الفئات قد لا يجدون الوقت ولا يمتلكون الخبرة اللازمة في تنظيم وإدارة الأصول من منظور الرشد الاقتصادي الأمر الذي يجعل مصالحهم في حالة من عدم التوازن حال تدني الأداء المالي والتشغيلي لبرامج أنشطة ومشروعات تلك الشركات نتيجة وجود إدارة غير رشيدة لشركاتهم .

ولتجنب حدوث التعرّض والفشل المالي والإفلاس لمنظمات الأعمال مستقبلاً ولضمان تحقيق التوازن في مصالح الأطراف المتعارضة بهذه الشركات فقد طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OECD" من هذه المنظمة أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية وبعض المنظمات الدولية وبعض منظمات الأعمال الخاصة بوضع مجموعة من المعايير والإرشادات التي تكفل تحسين الأطراف القانونية والمؤسسية والتنظيمية والتي تضمن فصل مهام و اختصاصات مجلس الإدارة الإشرافي عن مهام و اختصاصات مجلس الإدارة التنفيذى عند إدارة الشركة وتقييم برامجها، وعلى ذلك فقد أصدرت تلك المنظمة هذه المعايير والإرشادات تحت مسمى " مبادئ حوكمة الشركات" وذلك في شهر مايو عام ١٩٩٩م لتغطى حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم ودور أصحاب المصالح والإفصاح والشفافية ومسؤولية مجلس الإدارة (OECD, 1999) ^(٣).

ولتفعيل قواعد حوكمة الشركات الملزمة للشركات التي تتدالى اسهامها في البورصات والتي تستحوذ على ما لا يزيد عن ١٥% من الصفقات في مختلف أنحاء العالم نتيجة استحواز الشركات غير المدرجة للتداول في أسواق الأوراق المالية والخاضعة لإدارة العائلة أو المملوكة عائلياً لما يقرب من ٨٥% من هذه الصفقات (OECD, 1999) ^(٤)، فقد قام معهد المراجعين الداخليين بأمريكا بإجراء تعديلات جوهرية على المعايير الدولية للممارسة المهنية في المراجعة الداخلية في شهر ديسمبر ٢٠٠٣م وأصبحت قابلة للتنفيذ بدءاً من شهر يناير ٢٠٠٤م .

وقد تألفت هذه المعايير من معايير الصفقات Attribute Standards (سلسلة الألف) ، ومعايير الأداء Performance Standards (سلسلة الألفين) ومعايير التنفيذ Implementation Standards (سلسلة nnnn.xn) والتي أصبحت جزءاً لا يتجزء من إطار الممارسات المهنية الداخلية (معهد المراجعين الداخليين الأمريكي ، ٢٠٠٣م) ^(٥).

ولما كانت وظيفة المراجعة الداخلية بكل منظمة أعمال تشكل أحد عناصر حوكمة الشركات لضبط الأداء المالي والإداري وتعظيم قيمة المنظمة والحد من المخاطر المالية

والتشغيلية التي تحدث عدم توازن في الهياكل المالية للمنظمات حال تفاصيلها، فقد أصبح لزاماً على المراجعين الداخليين إقرار واعتماد قواعد ومبادئ ومعايير وإرشادات حوكمة الشركات ضمن خططهم وممارستهم المهنية.

وفي ضوء ذلك تسعى هذه الورقة إلى تحقيق الآتي:

- ١- إلقاء الضوء على واقع حوكمة الشركات.
- ٢- التطور في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية.
- ٣- إبراز دور معايير المراجعة الداخلية في الحوكمة الجيدة.
- ٤- إقتراح نموذج لتعزيز حوكمة الشركات بدلالة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.
- ٥- إستخلاص مجموعة من التوصيات الفعالة في هذا الصدد.

أولاً: واقع حوكمة الشركات:

لقد نال موضوع حوكمة الشركات Corporate Governance إهتمامات الكثير من الباحثين في الفكر المحاسبي (العشماوي، ٢٠٠٥، اليافي، ٢٠٠٥، درويش، ٢٠٠٣؛ المطيرى، ٢٠٠٣، دهمش، ٢٠٠٣؛ Reed, 2002؛ Demirag et al., 2000) ^(٦) بعد أن إستقرت مجموعة المبادئ التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تحديد نطاقه وإرساء قواعده.

وكغيره من المفاهيم المتداولة في العلوم الاجتماعية، فإنه يصعب تحديد مفهوم قاطع لحوكمة الشركات في ذات الوقت الذي يسهل وضعه بعده خصائص كما يلى:

- ١- تعزيز أداء الشركات وتعظيم قيمتها السوقية.
- ٢- المسائلة المحاسبية لإدارة الشركة.
- ٣- تأكيد التفاعل بين الأنظمة الداخلية والخارجية المنظمة لأعمال الشركات.
- ٤- التوازن في العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركة والأطراف الأخرى.
- ٥- الوصول إلى أفضل ممارسة للسلطة في الشركات.
- ٦- توفير الضمانات التي تكفل الحد من الفساد المالي والإداري.
- ٧- حماية أموال المستثمرين والمقرضين من المخاطر التشغيلية والمالية.

- ٨- تجنب مظاهر سوء إقتاء وإستخدام المواد الإنتاجية التي تتمتع بالندرة النسبية.
- ٩- تقييل مسئوليات كل من مجلس الإدارة الإشرافي ومجلس الإدارة التنفيذى.
- ١٠- تغيير الدور التقليدى للمراجعة الداخلية وإحداث نقلة فى أنشطتها من مجرد الحماية والدقة والكفاءة والالتزام إلى المشاركة فى التنبؤ بسلوك الآداء المستقبلى للشركات.
- ١١- توزيع الحقوق والمسئوليات على مختلف الأطراف المشاركة فى المنظمة بما فى ذلك مجلس الإدارة الإشرافي ومجلس الإدارة التنفيذى والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.
- ١٢- تجنب مساوى وعيوب كل من هياكل الملكية المركزية وهياكل الملكية المشتتة. هذا وتعكس خصائص حوكمة الشركات السابقة دوافع حاجة المنظمات إلى ضرورة تطبيق هذا التوجه، ولعل أهم هذه الدوافع ما يلى (Rousse, 2000) ^(١٧).
 - ١- الفصل بين الملكية والإدارة.
 - ٢- الفصل بين مسئوليات كل من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين .
 - ٣- زيادة القيمة الاقتصادية للمراجعة الداخلية.
 - ٤- الحاجة إلى تماثل المعلومات المالية وغير المالية.
 - ٥- مساعدة كل من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.
 - ٦- الحاجة إلى معالجة الخلل فى الهياكل المالية.
 - ٧- التوجه نحو إدارة المخاطر المالية والتشغيلية.
 - ٨- الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي العادل.
 - ٩- التوجه نحو إرساء قواعد للشفافية المالية.
 - ١٠- توسيع دائرة مراقبة الأداء التشغيلي والاستراتيجى.
 - ١١- الحد من تعرض المنظمات لحالات التغافل والفشل المالى.

ولقد فرضت الدوافع السابقة ضرورة تبني مجموعة من المعايير والإرشادات والقواعد الدولية التي تضمن تقييم ممارسة سلطة إدارة المنظمة وفقاً لمجموعة المبادئ الدولية الحاكمة التالية (مركز المشروعات الدولية الخاصة ، ٢٠٠٣)^(٨).

١- الانضباط والذى يتحقق من خلال :

- بيانات واضحة للجمهور.

- وجود الحافز لدى الإدارة تجاه تحقيق سعر أعلى للسهم.

- الالتزام بالأعمال الرئيسية المجددة بوضوح.

- التقدير السليم لحقوق الملكية.

- التقدير السليم لتكلفة رأس المال.

- استخدام الديون في مشروعات هادفة.

- إقرار نتيجة الحوكمة في التقرير السنوي.

٢- الشفافية والتى تتحقق من خلال :

- الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة.

- نشر التقرير السنوي في موعده.

- نشر التقارير المالية البينية في الوقت المناسب.

- عدم تسريب المعلومات قبل الإعلان عنها.

- الإفصاح العادل عن النتائج الختامية.

- تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

- تطبيق معايير المراجعة الدولية.

- الإفصاح الفورى عن المعلومات السوقية الحساسة.

- توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا.

- تحديث المعلومات على شبكة الإنترت.

٣- الاستقلال والذى يتحقق من خلال :

- المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا.
- وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة العليا.
- وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي.
- وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل.
- وجود لجنة لتحديد المرتبات والمكافآت يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل.
- وجود مراجعين خارجيين غير مرتبطين بالشركة.
- عدم وجود ممثلي لبنوك أو لكتاب الدائنين في مجلس الإدارة.

٤- المحاسبة عن المسئولية والتى تتحقق من خلال :

- عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذى.
- وجود أعضاء لمجلس الإدارة مستقلين ومن غير الموظفين.
- وجود أجانب في مجلس الإدارة.
- الاجتماعات الكاملة والدورية لمجلس الإدارة.
- قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بالمراجعة الفعالة.
- وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجى وتراقب أعماله.
- وجود لجنة مراجعة تراجع تقارير المراجعين الداخليين وتشرف على أعمال المراجعة الداخلية.

٥- المساءلة والتى تتحقق من خلال :

- ممارسة العمل بعنایة ومسئوليّة والترفع عن المصالح الشخصية.
- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم.
- التحقيق الفورى حال إساءة الإدارة العليا.
- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء لجنة الإدارة.

- شفافية وعدالة التعامل في الأسهم من قبل أعضاء مجلس الإدارة.

٦- العدالة والتي تتحقق من خلال:

- المعاملة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية.

- حق كافة حملة الأسهم في الدعوة إلى الاجتماعات العامة.

- سهولة طرق الإدلاء بالأصوات.

- إيداع الأسهم بشكل عادل لجميع المساهمين.

- إعطاء الأولوية للعلاقات مع المستثمرين.

- المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة.

- حماية حقوق المساهمين.

- إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم.

- المشاركة في تعيين المديرين وأيضاً في إتخاذ القرارات.

٧- الوعي الاجتماعي الذي يتحقق من خلال :

- وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي.

- عدم تشغيل الأحداث.

- وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة.

- وجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية.

ثانياً: التطور في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية:

لقد شهدت وظيفة المراجعة الداخلية نمواً واضحاً في السنوات الأخيرة كما يتسع مجال عملها وتزداد اعتراف الإدارة العليا ب مختلف الشركات بأهميتها في تحقيق أنشطة الحماية والدقة والكفاءة والالتزام فضلاً عن دورها غير التقليدي في تعظيم القيمة الاقتصادية للشركة.

ولتحقيق الأنشطة التقليدية وغير التقليدية للمراجعة الداخلية بكفاءة عالية تتحمل إدارة المنشأة مسؤولية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية لدعم ثقة المساهمين وتوفير تأكيد معقول ومحبوب لهم بأن إدارة المنشأة تقوم بمراقبة البرامج والأنشطة والمشروعات المختلفة بصورة

مناسبة، وعلى الرغم من أن مسؤولية الحكم على مدى كفاية وفعالية عناصر الرقابة الداخلية تقع وفى المقام الأول على عاتق الإداره إلا أنه يجوز لها أن تفوض المراجع الداخلى فى القيام بإجراء اختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية فى بعديها المالي والإدارى.

وبصدد تعظيم قيمة المراجعة الداخلية فقد توالى إصدارات المجامع العلمية والمنظمات المهنية على المستوى الدولى فى عام ١٩٩٣ مقارنة بعام ٢٠٠٣ م ، وفيما يلى القيمة الاقتصادية المضافة لوظيفة المراجعة الداخلية خلال هاتين الفترتين (معهد المراجعين الداخلين الأمريكى ، ٢٠٠٣ م)^(٩).

١- تطوير طبيعة المراجعة الداخلية كما يوضحها الجدول التالى:

النوع (٢٠٠٣ م)	أوجه المقارنة	التقليدي (١٩٩٣ م)
التأكيد الموضوعى - الخدمات الاستثمارية	١- الخدمات	الفحص - التقييم
تعظيم قيمة المنظمة - دعم حوكمة الشركة	٢- الأنشطة	الحماية - الدقة - الكفاءة - الالتزام
إدارة المخاطر المالية والتشغيلية	٣- الأهداف	منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والتلاعيب
الفحص التحليلي	٤- الوسائل	اختبارات الالتزام التحقيق
لجنة المراجعة	٥- التبعية	الإدارة التنفيذية
المساهمين ومجلس الإدارة الإشرافي	٦- التوصيات	الإدارة التنفيذية
الاستقلال	٧- الحياد	التابعية الإدارية

٢- تطور معايير المراجعة الداخلية كما يوضحها الجدول التالى:

النوع (٢٠٠٣ م)		النوع (١٩٩٣ م)	
المعيار	الكود	المعيار	الكود
<u>معايير السمات</u>		الاستقلال	١٠٠
الغرض والسلطة والمسؤولية	١٠٠	المكانية التنظيمية	١١٠
الاستقلال والموضوعية	١١٠	الموضوعية	١٢٠
الاستقلال التنظيمي	١١١	الكفاءة المهنية للعمل	٢٠٠
الموضوعية الفردية	١١٢	الموظفة	٢١٠
تهديد الاستقلال	١١٣	المعرفة والمهارات والانضباط	٢٢٠
الكفاءة والعناية المهنية	١٢٠	الإشراف	٢٣٠
الكفاءة المهنية	١٢١	الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي	٢٢
العناية المهنية	١٢٢	الإذعان لمعايير السلوك	٢٤٠

حديثا (م٢٠٠٣)		تقليديا (م١٩٩٣)	
المعيار	الكود	المعيار	الكود
التطوير المهني المستمر	١٢٣٠	المعرفة والمهارات والانضباط	٢٥٠
تأكيد الجودة وبرامج التحسين	١٣٠٠	العلاقات الإنسانية والاتصالات	٢٦٠
تقييم برامج الجودة	١٣١٠	التعليم المستمر	٢٧٠
التقرير عن برامج الجودة	١٣٢٠	العناية المهنية الازمة	٢٨٠
الفحص بالمعايير	١٣٣٠	نطاق العمل	٣٠٠
الإفصاح عن عدم الإذعان.	١٣٤٠	الثقة ونزاهة المعلومات	٣١٠
<u>معايير الأداء</u>		الإذعان لقوانين وخطط	٣٢٠
إدارة أنشطة المراجعة الداخلية	٢٠٠٠	حماية الأصول	٣٣٠
الخطيط	٢٠١٠	الاستخدام الاقتصادي للموارد	٣٤٠
الاتصال والموافقة	٢٠٢٠	إنجاز الأهداف الموضوعة	٣٥٠
إدارة الموارد	٢٠٣٠	آداء عمل المراجع الداخلي	٤٠٠
السياسات والإجراءات	٢٠٤٠	تخطيط المراجعة	٤١٠
التنسيق	٢٠٥٠	فحص وتقييم المعلومات	٤٢٠
التقرير إلى المجلس والإدارة العليا	٢٠٣٠	توصل النتائج	٤٣٠
طبيعة العمل	٢١٠٠	التابعة	٤٤٠
إدارة المخاطر	٢١١٠	إدارة قسم المراجعة الداخلية	٥٠٠
الرقابة	٢١٢٠	الأهداف والسلطة والمسؤولية	٥١٠
التحكم	٢١٣٠	الخطيط	٥٢٠
تخطيط المهمة	٢٢٠٠	السياسات والإجراءات	٥٣٠
اعتبارات التخطيط	٢٢٠١	إدارة وتطوير الموظفين	٥٤٠
أهداف المهمة	٢٢١٠	المراجعين الخارجيين	٥٥٠
نطاق المهمة	٢٢٢٠	تأكيد الجودة	٥٦٠
تخصيص موارد المهمة	٢٢٣٠		
برنامج عمل المهمة	٢٢٤٠		
آداء المهمة	٢٣٠٠		

حديثاً (٢٠٠٣م)		تقليدياً (١٩٩٣م)	
المعيار	الكود	المعيار	الكود
تحديد المعلومات	٢٣١٠		
التحليل والتقييم	٢٣٢٠		
تسجيل المعلومات	٢٣٣٠		
الإشراف على المهمة	٢٣٤٠		
توصيل النتائج	٢٤٠٠		
معايير التوصيل	٢٤١٠		
جودة الاتصال	٢٤٢٠		
الإفصاح عن عدم الإذعان للمعايير	٢٤٣٠		
نشر النتائج	٢٤٤٠		
برامج المراقبة	٢٥٥٠		
قبول الإدارة للمخاطر	٢٦٠٠		

ثالثاً: معايير المراجعة الداخلية والحكمة الجيدة:

بعد صدور معايير المراجعة الداخلية الدولية عام ٢٠٠٣م بدأ الفكر المحاسبي في التوجه نحو تغير الدور التقليدي للمراجعة الداخلية بحيث تصبح أنشطتها المستجدة ذات قيمة اقتصادية وفي ذات الوقت تضاف مهارات جديدة للمراجع الداخلي تؤدي إلى تحسين أدائه في مجال التأكيد والاستشارات.

ولا شك في أن هذه المحاولات الجادة من قبل المجامع العلمية والمنظمات المهنية المتصلة بأعمال المراجعة الداخلية تؤدي إلى دعم حوكمة الشركات، ويمكن التدليل على ذلك بأعمال المراجعة الداخلية تؤدي إلى دعم حوكمة الشركات، ويمكن التدليل على ذلك من المحاور الأساسية لمفهوم المراجعة الداخلية بثوبها الجديد والتي تتلخص في الآتي:

١- أنها نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية للمنظمة نتيجة الرغبة في تبعيته إلى مجلس الإدارة الإشرافي داخل دائرة لجنة المراجعة المتبقية عنه، كما أنه يقوم بعرض تقاريره على هذا المجلس وأيضاً على المالك عند الضرورة.

أنها نشاط موضوعى يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية من خلال أشخاص مهنيين ذو خبرة ومهارة عالية سواء من داخل أو خارج المنظمة، ولا شك فى أن السماح للأطراف الخارجية بتقديم المراجعة الداخلية يؤكّد على دعم جودة هذه الخدمات من ناحية كما يدّعى من موثقين المعلومات المالية وغير المالية و إرساء قواعد الشفافية المقبولة.

٢- الإلتزام من قبل المراجعين الداخليين بتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الأخيرة أكثر من الاعتبارات التنظيمية والقانونية المتّبعة بالمنظمة، وفي هذا تأكيد صريح على دعم العمل وفق المتطلبات الدولية التي تحول دون الّوقوع في الصور المتّبعة للأخطاء والتّلاعّب.

٣- توسيع نطاق المراجعة الداخلية يشتمل على الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم ، وفي هذا تأكيد صريح ووجه لخدمة العملاء التي قد تختلط المهام التقليدية وتدخل دائرة إدارة وتقدير المخاطر ودعم نظام حوكمة الشركات.

٤- الإلتزام المراجع الداخلي بتأدية خدمات التأكيد التي ترتكز على التقييم الموضوعى للأدلة من أجل رأى فنى مستقل عن الأعمال المهنية.

٥- إرساء مجموعة من المبادئ الأساسية التي تعبّر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة مهنة المراجعة الداخلية ووضع إطار عام لتحسين أداء أنشطتها في ضوء مجموعة من الأساسيات القادرة على قياس هذا الأداء بحيث تؤدي في نهاية المطاف إلى تحسين وتعزيز العمليات التنظيمية بالمنظمة.

٦- وجود إستراتيجية للمراجعة الداخلية تستهدف إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها أكثر من إضافة القيمة للادارة التنفيذية بالمنظمة.

٧- التأكيد بصورة غير تقليدية على أن اعتبار عناصر نظام الرقابة الداخلية هي المدخل اللازم لمساعدة منظمات الأعمال على توفير نظام جيد ومحبّل لحوكمة الشركات، وبناءً عليه فقد أصبح لازماً على المراجع الداخلي مباشرةً مهام ومسؤوليات جديدة في مجالات إدارة المخاطر والرقابة ونظام الحوكمة.

٨- فصل الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين المبنية على المعرفة والمهارة عن عنايّتهم المهنية قدرتهم في التركيز على أهداف العمل وتبني إستراتيجيات معلنة وتنفيذ الأنشطة باستخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة.

١٠- توكيد جودة تقارير المراجع الداخلى من خلال الإشارة إلى أن أنشطة المراجع الداخلية قد تمت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية الدولية.

١١- تطبيق دليل أخلاقيات المراجعة على كل الأطراف والوحدات التي تزود بخدمات المراجعة الداخلية وذلك لدعم الثقافة الأخلاقية لمهنة المراجعة الداخلية عالمياً.

١٢- توسيع دائرة وظيفة المراجعة الداخلية لتعطى المسؤولين عن نظام حوكمة الشركات من ناحية كما تغطي الخاضعين لهذا النظام.

١٣ - المطالبة الدولية بقيام المراجعين الداخليين بمراجعة العمليات ونظم الرقابة. والأداء المستهدف والمعلومات المالية وغير المالية وأمن المعلومات والإذعان والتقارير الاجتماعية والبيئة والجودة والاستراتيجيات والهياكل والنظم وكل شيء تقريباً ذو صلة من قريب أو بعيد بالمنظمة.

٤- توفير مجموعة من السمات والصفات والمهارات والقدرات التالية في المراجع الداخلي:

- التفكير الابتكارى والانتقادى والتحليلى.
- القدرة على الفهم والتوصيل.
- إدارة وتقدير المخاطر.
- الاستدلال الكمى والاحصائى.
- الاتصال المبكر وتطوير قوى الاقناع.
- الصفات الأخلاقية فى ممارسة المهنة.
- فهم وتبني وتحليل وتقدير الاستراتيجيات.
- المعرفة التامة بتكنولوجيا المعلومات الحاسوبية.
- القدرة على الحكم وإبداء الرأى الفنى المبدع.

١٥ - المراجعة الدولية لمبادئ حوكمة الشركة المتصلة بحماية حقوق المساهمين وبالمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين وبدور أصحاب المصالح وبالشفافية والإفصاح المالي وبمسؤوليات مجلس الإدارة، وذلك لتوفير قناعة مهنية مقبولة حول مدى توافر هذه القواعد

الحاكمة للشركة وتحديد نقاط الضعف في نظم وهيكل كل شركة بفعل تدنى عناصر كل مبدأ من هذه المبادئ.

رابعاً: النموذج المقترن لتفعيل الحوكمة طبقاً لمعايير المراجعة الدولية:

في ضوء ما إنتهت إلهاي المنظمات والمؤسسات الدولية من قواعد محددة لحوكمة الشركات، وأيضاً في ضوء ما إنتهت إليه المنظمات المهنية من إرساء مجموعة من المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، يقدم الباحث فيما يلى نموذجاً مقترناً لتفعيل حوكمة الشركات طبقاً لمعايير المراجعة الدولية وذلك من منظور مقومات هذه النموذج ومجموعة العناصر المحددة لهيكلة.

١ - مقومات النموذج المقترن لتفعيل الحوكمة طبقاً لمعايير المراجعة الداخلية.

يسند النموذج المقترن لدعم حوكمة الشركات بدلالة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية إلى مجموعة المقومات التالية:

١/١ توافر سبع قواعد لحوكمة الشركات كما أقرتها منظمة كريدى ليونيه بالتعاون مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وهي الانضباط والشفافية والاستقلال والمحاسبة عن المسئولية والمسألة والعدالة والوعي الاجتماعي.

٢/١ توافر ثلاثة مجموعات من المعايير الدولية للممارسة المهنية في المراجعة الداخلية كما أقرها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي عام ٢٠٠٣م وهي معايير الصفات (سلسلة الألف) ومعايير الأداء (سلسلة الألفين) ومعايير التنفيذ (سلسلة nnn.xn).

٣/١ تحديد المستفيدين من حوكمة الشركات وهم حملت الأسهم والمستثمرون والمقرضون والموردون والعملاء والعاملين والإدارة التنفيذية والجمهور والدولة والمجتمع.

٤/١ تحديد المشاركين في حوكمة الشركات وهم الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة الإشرافي والتنفيذي والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ولجان المراجعة.

٥/١ تحديد وتوصيف أنشطة المراجعة الداخلية كطلب مستقل و موضوعى في مجالات التقييم المستقل للحوكمة، المساعدة في إعداد تقرير عن نتائج الحوكمة بالشركة، تقييم كفاءة العمليات والبرامج والأنشطة والمشروعات بالشركة، المساعدة في تحطيط حماور حوكمة الشركة مستقبلاً، إدارة وتحليل وتقييم المخاطر التشغيلية والمالية وأيضاً مخاطر المراجعة

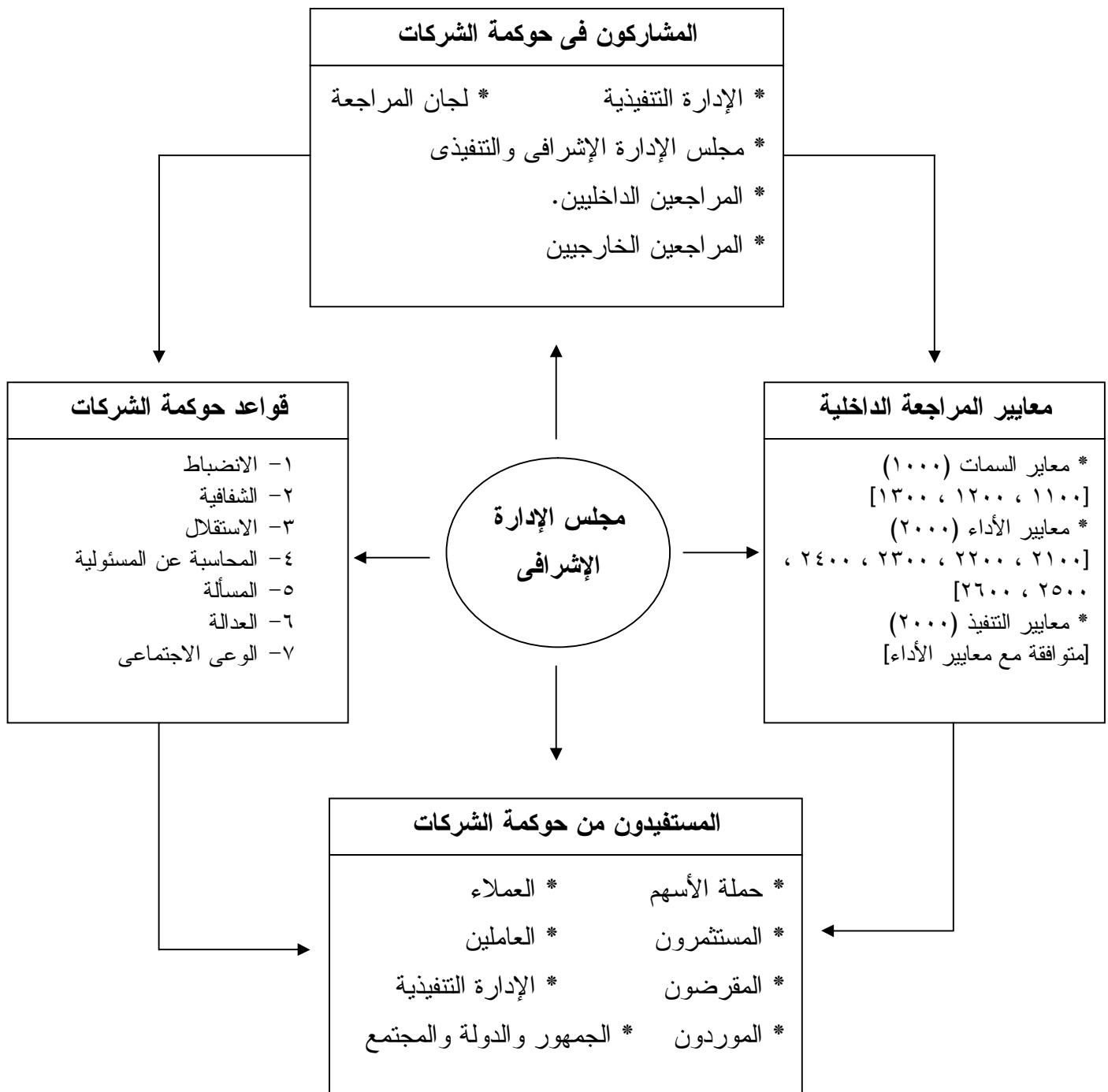
الداخلية، تقييم فرص الوصول إلى أسواق رأس المال وتحليل التهديدات التي تعرّض ذلك، تقييم درجة الشفافية والقابلية للمحاسبة الاجتماعية والبيئية.

٦/١ توصيف وتحديد عوامل ودوافع وأسس تحقيق وتطبيق الحوكمة الجيدة والتي تضم إحتمالات التعرّض لحالات التعرّض والفشل المالي والإداري، إحتمالات التعرّض لمظاهر إقتناص وإستخدام الموارد الإنتاجية المحدودة، هياكل الملكية المركزية والمشتبه والمفاضلة بينهما، الهياكل والنظم والاستراتيجيات والأهداف والسياسات، البرامج والأنشطة والمشروعات والأعمال.

٧/١ توصيف وتحديد أدوار اللجان الفنية المنبثقة عن مجلس الإدارة الإشرافي وخاصة لجنتي مراقبة عملية التقرير المالي ومراقبة نظام الإجراءات الحاكمة بالشركة.

٢- هيكل النموذج المقترن:

في ضوء مقومات النموذج المقترن السابق عرضها يوضح الشكل التالي عناصر هذا النموذج.



خامساً: خلاصة الورقة البحثية:

عرضت الورقة البحثية إلقاء الضوء على واقع حوكمة الشركات، كما عرضت التطور الملموس في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية، فضلاً عن إبراز دور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في دعم نظام حوكمة الشركات المقبول ، وأخيراً إقترحت الورقة نموذجاً لتعزيز حوكمة الشركات بدلالة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

وخلصت الورقة إلى مجموعة من النتائج من أهمها وجود ترابط وتوافق على المستوى الدولي بين مبادئ حوكمة الشركات ومعايير المراجعة الداخلية، وجود توجه دولي نحو إيجاد قيمة لوظيفة المراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال محورها تعظيم قيمة الشركة وتنبيه مخاطرها المالية والتشغيلية ، وجود توجه دولي حول دعم إستقلال المراجع الداخلي بطريق تبعيته لمجلس إدارة إشرافي مستقل، وجود إعتراف دولي بأن نظام حوكمة الشركات الجيد يستدعي توفير مجموعة من السمات والخصائص والمهارات والقدرات العالمية لأطراف عمليات المراجعة بالشركات أو أطراف أخرى ذات صلة، وجود علاقات تأثير وتأثير بين المشاركين في حوكمة الشركات والمستفيدين منها جهراً وظيفة المراجعة الداخلية للشركات.

وفي ضوء هذه النتائج يوصي الباحث بضرورة إعادة النظر في مسؤولية المراجعة الداخلي تجاه المنظمة ككل وذلك من حيث قيمتها الاقتصادية والمخاطر المختلفة التي تواجهها في توسيع دائرة أنشطة المراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال لتضم بجانب الفحص المالي والإداري فحص وتقييم وتحليل وإدارة إستراتيجيات المنظمة وذلك من حيث نقاط القوة والضعف وأيضاً من حيث الفرص والتهديدات، ضرورة إعادة النظر في صلاحيات ومسؤوليات وسلطات ومهام المراجعون الداخليون وتوصيف أبعاد علاقتهم بكل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ولجان المراجعة والمساهمين والمرجعين الخارجيين، إعادة النظر في الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية بالشركات والعمل على تدعيم كفاءة وفعالية هذه الإدارات بنظام لجان المراجعة.

هوامش الورقة البحثية

١- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي: مراجعة عمل المراجعة الداخلية ، الأردن ، عمان ، ٢٠٠١ م ، ص ٣٥٨ .

2- Source:

- Chambers, A., " Internal Auditing : Theory and Practice", irst Edition, Pitman Book Limited, London, 1981.

- Chambers, A., & selim, G., " Internal Auditing", 2nd Edition, Pitman Book Publishing, London, 1991.

- Moore, J., " Auditing Business process Reengineering and TQM Projects", Internal Auditing, Vol. 12, 1997.

- Jeffords, R e al, " An Internal Auditor's Guide to Facilitating Organizational Change", Internal Auditing, Vol. 4, 1998.

- Mike, J., " An Environment for Fraud", the Internal Auditors, Vol. 7, 2004

3- The Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD), Principles of Corporate government, 1999, www. Oecd. Org, PP. 59-66.

٤- المرجع السابق، ص ٧١.

٥- معهد المراجعين الداخليين الأمريكي ، " المعايير الدولية فى الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، فلوريدا، أمريكا، ديسمبر ٢٠٠٣ م ، ص ١٩-١ .

٦- المصدر :

- العشماوى، محمد عبد الفتاح، إطار محاسبي مقترن لدور حوكمة الشركات فى تنشيط سوق الأوراق المالية: مدخل تحليلى لتفعيل إقتصاد المعرفة " ، المؤتمر العلمى الدولى السنوى

الخامس لاقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان ، الأردن ، إبريل ٢٠٠٥ م.

- اليافى، موفق، " دور خبير المحاسبة فى ضبط وتنظيم حوكمة الشركات" ، ملتقى دور المحاسبين ومراقبى الحسابات فى تنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، شرم الشيخ ٢٠٠٥ م .

- درويش، عبد الناصر محمد سيد،" در الإفصاح المحاسبي فى التطبيق الفعال لحوكمة الشركات: دراسة تحليلية ميدانية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة، جامعة القاهرة فرع بنى سويف، العدد الثانى: يوليو ٢٠٠٣ م.

- المطيرى، عبيد بن سعد، " تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات فى المملكة العربية السعودية" ، المجلة العربية للعلوم الإدارية ، جامعة الكويت، المجلد العاشر، العدد الثالث، سبتمبر ٢٠٠٣ م.

- دهمش ، نعيم وآخرون فى الحاكمة المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة والتدقيق ، المؤتمر العلمى المهى الخامس، التحكم المؤسسى وإستمرارية المنشأة، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين ، عمان ، الأردن، أيلول ٢٠٠٣ م.

- Red, D., " Corporate Governance reforms in developing Countries", Joournal of Busines Ethics, 37 (3), 2002.

- Demirag, S., et al., " Corporate governance: Overview and research agenda", British Accounting review, 32 , 2000.

7- Roussey, R., " A case for Global Corporate Governance Rules: An Auditor's Perspective", International Journal of Auditing, 4, 2000.

٨- مركز المشروعات الدولية الخاصة، " حوكمة الشركات فى القرن الحادى والعشرين ، غرفة التجارة الأمريكية ، واشنطن، ٢٠٠٣ م ص ٦٥ - ٦٨ .

٩- معهد المراجعين الداخليينالأميريكي، مرجع سبق ذكره، ص ١٨-١ .